

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS****CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

Processo nº 13830.001269/2003-33
Recurso nº 108-145.276 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.439 – 1ª Turma
Sessão de 04 de novembro de 2009
Matéria IRPJ - MULTA SUCESSÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GUACHO AGROPECUÁRIA S/A

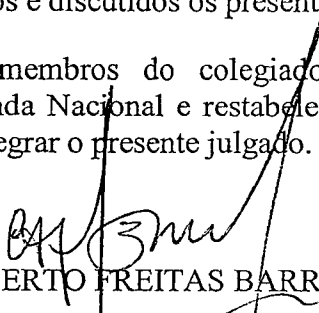
Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário - Exercício: 1999

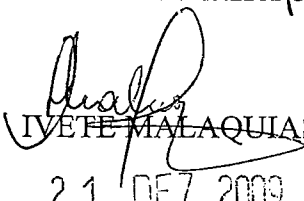
MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE SOB CONTROLE COMUM. A interpretação do artigo 132 do CTN, moldada no conceito de que a pena não deve passar da pessoa de seu infrator, não pode ser feita isoladamente, de sorte a afastar a responsabilidade do sucessor pelas infrações anteriormente cometidas pelas sociedades incorporadas, quando provado nos autos do processo que as sociedades, incorporadoras e incorporadas, sempre estiveram sob controle comum de sócio pessoa física e de controladora informal.

PAF. DEVIDO PROCESSO LEGAL. Definida a responsabilidade dos sócios pela prática dos atos realizados na sucedida, e não sendo a matéria apreciada pela Câmara recorrida, os autos devem retornar para exame do mérito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e restabelecer a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Relatora.

EDITADO EM: 21 DEZ 2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente Substituto),

Antônio Praga, Karem Jureidini Dias, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Antônio Carlos Guidoni Filho, Adriana Gomes Rêgo, Valmir Sandri, Leonardo de Andrade Couto e João Carlos de Lima Júnior (Substituto Convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado em 23/03/2007 pela Fazenda Nacional, contra Acórdão nº 108-08.880, fls. 317/322, proferido pela então Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em 26/05/2006, assim ementado:

IRPJ - RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA - MULTA FISCAL - PUNITIVA APÓS A INCORPORAÇÃO - A responsabilidade da sucessora, nos estritos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional, restringe-se aos tributos não pagos pela sucedida. A transferência de responsabilidade sobre a multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada antes do ato sucessório, porque, neste caso, trata-se de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GUACHO AGRO-PECUÁRIA S.A ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

A Câmara concluiu que a responsabilidade da sucessora, nos estritos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional e da lei ordinária (Decreto-lei nº 1.598/77), restringe-se aos tributos não pagos pela sucedida. A transferência de responsabilidade sobre a multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada antes do ato sucessório, porque, neste caso, trata-se de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora".

Irresignada a Fazenda Nacional, às fls. 326/234, oferece recurso de divergência afirmando que a decisão merece reforma, pois deu à lei tributária interpretação divergente da que lhe foi dada pela Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes e pela Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

Comenta que a Recorrida acolheu o entendimento de que a responsabilidade da sucessora, nos termos do art. 132 do CTN, diz respeito unicamente aos tributos não pagos pela sucedida razão pela qual a transferência de responsabilidade sobre a multa fiscal somente ocorreria se esta tivesse sido lançada antes da sucessão, porquanto tratar-se-ia de um passivo da sociedade sucedida assumido pela sucessora.

Diferentemente, a Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes e a Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, proferiram decisões nas quais se realizou uma interpretação sistemática do Código Tributário Nacional para concluir pela responsabilidade da sucessora por multa de natureza fiscal, ainda quando lançada após o ato sucessório, conforme ementas seguintes:

FINSOCIAL. MULTA. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de

instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando a incorporadora pertence ao mesmo grupo da incorporada e conhecia perfeitamente o passivo desta.

(...)

RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando a incorporadora conhecia perfeitamente o passivo da incorporada.

Salienta que a multa fiscal decorrente do não pagamento do tributo representa uma obrigação tributária (consoante previsto expressamente pelo art. 113 do CTN), gerada, assim como o próprio tributo, antes do evento sucessório, que deve ser honrada pela sucessora, a qual responde pelas obrigações da sucedida.

A existência ou não do lançamento contra a sucedida não infirma a conclusão de que, diante da prática do fato gerador previsto em lei pela sucedida, existe a obrigação tributária correspondente à multa fiscal, que foi transferida à sucessora. Ocorrendo ou não o lançamento tal obrigação tributária já existe, pois decorreu da prática do fato gerador e, portanto, foi transferida à sucessora.

Aceitar o argumento utilizado pelo acórdão recorrido submete a norma à conveniência do sujeito passivo da obrigação tributária, quando o contrário é que seria certo.

Registra que a lei não prevê à sucessora responder apenas pelas obrigações tributárias que foram objeto de lançamento contra a sucedida antes do evento sucessório. Ao contrário, o art. 129 do CTN não deixa nenhuma dúvida a sua extensão (transcreve o dispositivo):

"Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data".

Como responde a sucessora pelas obrigações tributárias originadas de atos da sucedida, deverá fazê-lo em relação a todas as obrigações, e não somente àquelas que correspondem aos autos de infração lavrados contra a sucedida, mais ainda quando o fato gerador, tanto do tributo quanto da multa, ocorreu antes do evento sucessório.

Resume dizendo que os motivos pelos quais a sucessora é responsabilizada pelo pagamento do tributo devido pela sucedida são os mesmos que permitem responsabilizá-la pela multa, exigida em função do não recolhimento da obrigação. Trata-se de obrigação tributária gerada antes do evento sucessório e transferíveis à sucessora.

Acrescenta que a doutrina majoritária subscreve o entendimento de que a sucessora é a responsável pelas multas devidas pela sucedida, pois as multas, conforme o art. 113 do CTN, são obrigações tributárias. JOSÉ CARLOS DE SOUSA COSTA NEVES e DEJALMA DE CAMPOS são explícitos em dizer que a sucessora responde pelas multas

3

fiscais, pois elas incidem sobre o patrimônio da sociedade incorporada, que foi adquirido pela incorporadora, *verbis*:

"Temos para nós que, partindo do princípio de que toda infração tributária, direta ou indiretamente, favorece o patrimônio do particular em detrimento do Erário Público, deve este último merecer indenização a ser extraída desse mesmo patrimônio que se favoreceu da infração. Ora, transmitindo-se esse patrimônio a terceiras pessoas, por sucessão, haverá que perseguir-se a satisfação do crédito tributário junto a quem detenha o acervo patrimonial transmitido (...)"

De acordo com a posição por nós defendida temos SEABRA FAGUNDES, para quem as multas fiscais são 'créditos fiscais por natureza'" (Ob. cit., pp. 13 a 20).

Cita ZELMO DENARI também seguidor deste entendimento, quando aponta a transmissibilidade das multas fiscais como uma regra, independentemente da data na qual tenha sido aplicada, se antes ou depois da sucessão, conforme texto que reproduz, na seguinte ordem:

"A contrario sensu, em se tratando de sanções tributárias propriamente ditas, ou seja, de multas fiscais, a transmissibilidade é a regra.

Para demonstrar que esta solução responde até a um critério de justiça fiscal, basta trazer a cotejo a hipótese de responsabilidade sucessória derivada da transformação de uma sociedade comercial. Se uma firma solidária transforma-se em anônima, deparamo-nos com uma sucessão in universum jus pois a firma antecessora, por ato negociati as partes, deixou de existir, cedendo a titularidade de suas relações jurídicas à sucessora.

Ora, diante do proposto esquema sucessório, quem, em sã consciência, defenderia sem reservas a tese da intransmissibilidade das multas fiscais? Quem estaria propenso a sustentar que a nova sociedade comercial - instituída por simples convenção das partes e que, na realidade, constitui simples prolongamento do primitivo agrupamento - poderia, sem ferir elementar critério de justiça, se furtar ao recolhimento da multa fiscal aplicada à antecessora, antes ou depois da transformação?

Tenha-se, portanto, em definitivo, que o sucessor responde solidariamente pelas infrações fiscais cometidas pelo antecessor, sendo irrelevante, para efeito de fixação de responsabilidade, a data do provimento administrativo. Não importa que a penalidade pecuniária tenha sido aplicada antes ou depois da sucessão" (Grifos não constantes do original. DENARI, Zelmo, in Solidariedade e Sucessão Tributária, Saraiva, pp. 135 a 138).

Comenta a propriedade do doutrinador ao aduzir esta interpretação como critério de justiça fiscal, bastando "trazer a cotejo a hipótese de responsabilidade sucessória derivada da transformação de uma sociedade comercial". E ele próprio conclui: "diante do proposto esquema sucessório, quem, em sã consciência, defenderia sem reservas a tese da intransmissibilidade das multas fiscais?"

Deste modo cumpriria observar a relação existente entre as sociedades incorporada e incorporadora, no caso dos autos. De sua análise verifica-se que ambas **têm os mesmos sócios (fls. 110/111)**, razão pela qual não pode a autuada alegar transferência de responsabilidade. Nesse sentido, importante mencionar precedente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, da lavra do Conselheiro Marcus Vinícius Néder de Lima, que, em caso análogo, assim se pronunciou:

"Cuida-se, também, da responsabilidade tributária da recorrente e sucessora por multas fiscais integrantes do passivo da empresa incorporada (...) por sua vez incorporadora da empresa (...) cujo recolhimento de PIS está a se exigir neste processo. Pleiteia, a recorrente, a elisão das referidas penalidades, sob o argumento que o artigo 132 do Código Tributário Nacional refere-se tão-somente à responsabilidade pelos tributos, sem mencionar os consectários.

O tema responsabilidade tributária é tratado no Capítulo V do Código Tributário Nacional e a responsabilidade por sucessão, mais especificamente, na Seção II desse mesmo capítulo. A Seção traz, inicialmente, a regra geral, em seu artigo 129, que direciona a responsabilidade tributária aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos. Ressalte-se, nesse passo, que o legislador, ao se referir à locução créditos tributários, cuja acepção técnica é bem definida em nosso ordenamento jurídico, não se reporta apenas ao tributo, alcança também a multa aplicada ao infrator da norma tributária.

(...)

Assim, em que pese a responsabilidade por incorporação de empresa, prevista no artigo 132, fazer referência tão-somente a tributos, sem mencionar penalidade, a interpretação desse dispositivo, a meu ver, deve ser feita sem se abstrair do contexto em que ele está inserido no Código. Estamos diante de um ilícito de natureza fiscal, não se confundindo com o ilícito penal, este sim de índole personalíssima e, por conseqüência, não passa da pessoa do infrator.

(...)

Além disso, a possibilidade de elisão da penalidade por mera alteração na estrutura societária da empresa é elemento indutor da prática de fraudes fiscais. José Eduardo Soares de Melo sustenta, nesse sentido, que:

'O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento a liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidade) seria muito simples efetuar negócios, com o objetivo de acarretar o desaparecimento dos devedores originários, de quem nada se pode exigir.' (Curso de Direito Tributário, ed. Dialética, 1997, 1ª ed., pág. 187).

Nesse diapasão, a ilustre Ministra Eliana Calmon, do Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão no Recurso Especial n.º 32967 - RS, DJ de 20 de março de 2000, assim se pronunciou sobre essa matéria, in verbis:

'(...) Contudo, mesmo doutrinariamente, na atualidade, sinaliza-se para prevalência da tese de que a responsabilidade dos sucessores estende-se às multas, sejam elas moratórias ou punitivas, pelo fato de integrarem o passivo da empresa sucedida, conforme entendimento do Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria, em 'Código Tributário Nacional Comentado', Editora Revista dos Tribunais:

'A não ser assim, muitas fraudes poderiam existir simplesmente para alterar a estrutura jurídica das empresas, fundindo-as, transformando-as ou realizando incorporações para afastar aplicação de penalidades (...) a posição mais moderna se inclina para a continuidade das multas (já aplicadas), por ocasião da sucessão da empresa. (Obra citada, pág. 527)''.

Aponta a tese da intransmissibilidade das multas fiscais como suporte à inúmeras fraudes, pois as pessoas jurídicas poderiam se livrar das multas mediante simples incorporação da empresa sonegadora.

Destaca a posição do Supremo Tribunal Federal quando afirma que o princípio da personalização da pena não tem guarida no direito tributário, e a tese da intransmissibilidade das multas fiscais deve ser evitada, sob pena de criar um instrumento de fraude ao Fisco, como se veria na ementa do acórdão proferido no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 83.613/SP, e os principais trechos do voto condutor, proferido pelo e. Ministro CORDEIRO GUERRA, conforme abaixo:

"RE - 83613 / SP Ementa: MULTA FISCAL. Responsabilidade do sucessor. Precedentes: RE 74.851, RE 59.883, RE 77.187-SP. Recurso extraordinário conhecido e provido.

VOTO O EXMO. SR. MINISTRO CORDEIRO GUERRA: (RELATOR) - No Recurso Extraordinário n.º 77.187 - SP, assim votou o eminente relator: Fls. 3/4 'A multa punitiva no Direito Tributário, que se distancia de outros ramos da Ciência Jurídica principalmente por sua autonomia dogmática, reveste-se de natureza patrimonial, não lhe aproveitando o aceno à aplicação da norma superior de personalização, consentânea com os princípios do Direito Penal.

(...)

A esse voto dei minha anuência, repelindo a interpretação literal do art. 133 do CTN propugnada pelo recorrente, com base no art. 129 do mesmo código que estabelece a responsabilidade dos sucessores pelos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos fatos nela referidos.

Na expressão créditos tributários a meu ver, se incluem as multas sob pena de fraudar-se o direito do Fisco à percepção de seus créditos legítimos em face da lei.

Por esses motivos, conheço do recurso e lhe dou provimento". (Grifos não constantes do original)

Despacho de admissibilidade de fls.367 dá seguimento ao recurso.

Contrarrazões às fls.380/395, em síntese, narra o procedimento e informa a origem da exigência, no Auto de Infração para recolhimento de multa isolada no valor de R\$ 116.984,64, relativo aos meses de agosto a outubro de 1998, em face do suposto não recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, incidente sobre a base de cálculo estimada, apurada com base em balanços de suspensão ou redução, que foi objeto de compensação com créditos de terceiro, nos autos dos Processos Administrativos nºs 13826.000383/98-87, 13826.000417/98-05 e 13826.000446/98-03, em decorrência de decisões que indeferiram provisoriamente os pedidos de compensação nestes processos administrativos.

Aponta as razões ofertadas e acolhidas no voluntário, onde demonstrara que não havia fato ilícito que justificasse a aplicação da multa isolada pelos seguintes motivos:(i) com decisão provisória os pedidos de compensação formulado nos autos dos Processos Administrativos nºs 13826.000383/98-87, 13826.000417/98-05 e 13826.000446/98-03;(ii) o reconhecimento pela autoridade fiscal de saldo credor no valor de R\$ 171.417,53, decorrente de recolhimento a maior do IRPJ no período-base de 1998; (iii) por ter sucedido, por incorporação a empresa Capivara Agropecuária Ltda., por força do artigo 132, do Código Tributário Nacional, sua responsabilidade iria até o pagamento dos tributos devidos pela incorporada até a data da incorporação, não sendo responsável pelas multas decorrentes de suposta infrações por ela cometidas, como suficientes para não dar seguimento ao especial.

Aduz que a pretensão da Fazenda Nacional não avança, pois a questão fora judiciosamente apreciada pela Câmara recorrida. Nos casos de incorporação, como o seu, a empresa sucessora não poderia ser responsabilizada pela multa fiscal apurada após o evento do ato societário, em respeito ao disposto no artigo 132 do Código Tributário Nacional.

Falacioso, o argumento da Fazenda Nacional de que a “multa fiscal decorrente do não pagamento do tributo representaria uma obrigação tributária gerada com o próprio tributo antes mesmo da ocorrência do ato sucessório, sendo, portanto, a empresa sucessora responsável pelo recolhimento da multa, independentemente da data da lavratura do auto de infração, haja vista que referida obrigação tributária já se encontrava integrada ao patrimônio da empresa sucedida.”

Argumenta que, mesmo avançando, esta teoria não lhe alcançaria. O seu caso não trata de falta de pagamento do tributo ou pagamento a menor, ao contrário, o tributo foi objeto de compensação, a empresa sucedida efetuou recolhimento a maior a título de IRPJ no período-base de 1998, inexistindo, portanto, *“obrigações tributárias geradas antes do evento sucessório que compõem o patrimônio da sucedida e que, portanto, são transferidas à sucessora.”*

Aponta ausência de paradigma porque os acórdãos juntados tratam de hipóteses em que as empresas sucedidas efetuaram recolhimento a menor das exações exigidas naqueles autos, caso diverso do seu.

Impossível acolher-se o especial por ausência de divergência. Os paradigmas representariam situações opostas, sem qualquer semelhança.

No primeiro caso, acórdão nº 204-00.861, comenta, a empresa sucedida recolheu a menor o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, em razão de creditamento Irregular da referida exação, incidente nas aquisições de bens destinados ao ativo permanente,

o que ocasionou a apuração de débitos em alguns períodos de apuração, os quais foram exigidos por meio de auto de infração. A exigência desses débitos encontrar-se-iam em discussão na esfera judicial por meio de ação declaratória, razão pela qual a empresa sucessora requereu que fosse sobrestado o processo administrativo, bem como fosse excluída a multa fiscal correspondente a tais débitos.

No seguinte, continua, a sucedida questionou judicialmente a constitucionalidade da contribuição ao Finsocial e excluiu indevidamente o ICMS da base de cálculo da referida contribuição, tendo sido lavrado auto de infração para exigir a diferença dos referidos débitos, uma vez que tais valores não foram declarados em DCTF. Os débitos objeto do auto de infração estariam com sua exigibilidade suspensa por força de ação ordinária, motivo pelo qual a empresa sucessora pede a exclusão da multa de ofício, haja vista que sua responsabilidade limitar-se-ia ao pagamento do valor eventualmente devido do tributo discutido. Em ambos os paradigmas a multa fiscal foi mantida sob o equivocado fundamento de que a palavra "tributo" contida no texto do artigo 132, do Código Tributário Nacional deveria ser entendido como "crédito tributário", o que englobaria a responsabilidade das empresas sucessoras pelo pagamento não só do tributo devido pelas empresas sucedidas como também das penalidades decorrentes.

Já no seu caso, a empresa sucedida pela Recorrida **efetuiu compensação** dos valores devidos a título de IRPJ nos meses de agosto a outubro de 1998 com créditos de terceiro, através dos pedidos de compensação formulados nos autos dos Processos Administrativos n.ºs 13826.000383/98-87, 13826.000417/98-05 e 13826.000446/98-03, nos termos do artigo 156, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Repisa a existência do pedido de compensação pendente, o crédito reconhecido pelo fiscal e a diferença da interpretação do artigo 132 do CTN feita pelos paradigmas, como óbices a comprovar a divergência.

Adentra no mérito dizendo que o fazia como ilustração, para afirmar que a exigência de multa isolada nos casos de recolhimento a maior, como o seu, mostra-se abusiva até mesmo se aplicada ao próprio contribuinte, o sucedido, mais ainda se exigida da sucessora.

Discordar da interpretação do artigo 132, do Código Tributário Nacional feita nos acórdãos paradigmas, se mostrando inadequada ao seu caso, o que, repisa, impediria o seguimento do especial.

No tocante ao mérito repete: a) que não ocorreu de falta de pagamento do IRPJ que justifique a aplicação de multa isolada; b) Inexistência de obrigação tributária antes do evento sucessório em face da compensação e do recolhimento a maior efetuado pela empresa sucedida apurado pelo fisco; c) fora correta a interpretação do artigo 132 do Código Tributário Nacional, pela Câmara recorrida; d) o apelo especial equivoca-se ao entender que *"no caso em apreço, a multa fiscal decorrente do NÃO pagamento do tributo representa uma obrigação tributária (consoante previsto expressamente I pelo art. 113 do CTN), gerada, assim como o próprio tributo, antes do evento sucessório, que deve ser honrada pela sucessora, a qual responde pelas obrigações da sucedida"*. (Destaca).

Discorre sobre a necessidade de separar a natureza do tributo da sanção expressa no art. 3.º do CTN, na linha de vários julgados das Câmaras dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (reproduz e comenta julgados).

Conclui seu pleito na seguinte ordem: a) negativa de seguimento ao especial por não restar comprovada a divergência acerca da interpretação do artigo 132 do Código

Tributário Nacional pelos acórdãos paradigmas; b)alternativamente, julgue-se indevida a multa isolada (tanto pela empresa sucedida como pela empresa sucessora);c) não se responsabilize a sucessora pela multa, nos termos do artigo 132, do Código Tributário Nacional, confirmando a decisão proferida no acórdão recorrido.

Em 08 /07/2008 os autos foram a esta Relatora distribuídos, para análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.



Voto

Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Relatora

Estão presentes os pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial .

Trata-se de exigência multa Isolada (art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96) pelo fato de a pessoa jurídica Capivara Agropecuária Ltda. - incorporada pela empresa que sofreu o auto de infração - ter promovido a compensação de seus débitos de estimativa do IRPJ dos meses de agosto/98 a outubro/98, com créditos de terceiros, em cujos processos administrativos foi indeferido o reconhecimento do crédito respectivo. Como ao final do ano, apurou um imposto devido em montante inferior ao que foi efetivamente recolhido, não houve lançamento do IRPJ.

A Contribuinte, em sede de contrarrazões, aduz que deve ser negado seguimento ao especial por ausência de dissenso jurisprudencial, pois os fatos, as circunstâncias e os supostos ilícitos não se assemelham.

Contudo, discordo desta conclusão. A recorrente pede que se diga qual entendimento deve prevalecer para o conteúdo semântico do artigo 132 do CTN. E todos os acórdãos abordam esta matéria.

Em ambos paradigmas ofertados, conforme consta das próprias contrarrazões oferecidas, a multa fiscal foi mantida por se entender que a palavra "tributo" contida no texto do artigo 132, do Código Tributário Nacional deve ser lida como "crédito tributário", o que englobaria a responsabilidade das empresas sucessoras pelo pagamento não só do tributo devido pelas empresas sucedidas como também das penalidades decorrentes, enquanto no recorrido a decisão vai na linha da interpretação literal do dispositivo.

Por isto afasto a preliminar.

Quanto ao mérito, a possibilidade da exigência na incorporadora, das multas originárias de períodos anteriores à data da incorporação, a matéria já está pacificada neste colegiado, como se viu na decisão proferida no acórdão **9101-00.0087**, de 10 de março de 2009, proferido no recurso 108-141.572, da lavra do i.Relator José Clovis Alves, a quem peço vênha para a as partes reproduzidas, por bem definirem a matéria dos autos

Porque conclui a Câmara que há responsabilidade do sucessor pelas infrações anteriormente cometidas pelas sociedades incorporadas, quando provado nos autos do processo que as sociedades, incorporadora e incorporadas, sempre estiveram sob controle comum, como se vê na reprodução seguinte:

(...)

ou seja quanto a questão relativa à multa de ofício no caso de sucessão, interpretação dos artigos 129 e 132 do CTN.

Transcrevamos a legislação envolvida, tanto a citada pelo acórdão recorrido como pelo recorrente.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

SEÇÃO II - Responsabilidade dos Sucessores Art. 129 - O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Art. 132 - A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Temos então de um lado a tese do acórdão recorrido que interpretando literalmente o artigo 132 supra transcrito entendeu que o legislador ao utilizar a expressão “tributo” como obrigação do sucessor em relação ao sucedido, excluiu as penalidades por força da definição da vocábulo contida no artigo 3º do CTN (...)

O recorrente por outro lado sustenta que a interpretação literal não pode ser adotada nos casos em as incorporadas pertenciam ao mesmo grupo sob a mesma direção, pois as atividades bem como as infrações praticadas pelas sucedidas já eram de conhecimento da sucessora(...)

A questão da responsabilidade por multas aplicadas à sucessora em relação a fatos ocorridos antes do evento sucessório e formalizadas após a sucessão já se encontra pacificada no âmbito desta Turma da CSRF.

Inicialmente cabe salientar que a Turma sempre rechaçou a tese de equiparação da expressão “tributo” contida no artigo 132 com a expressão “crédito tributário” contida no artigo em função da definição do vocábulo contida no artigo 3º do CTN verbis:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Art. 139 - O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Interpretando as duas expressões, tributo e crédito tributário, podemos verificar nitidamente que elas não se confundem, pois o

tributo é a prestação pecuniária hipotética ou seja prevista em lei para determinada situação ou fato que se ocorrido no mundo fenomênico fará surgir o crédito tributário que é montante em moeda a que o sujeito ativo passa a ter direito contra o sujeito passivo em decorrência do fato ocorrido.

Enquanto a expressão tributo somente pode albergar o valor da obrigação surgida com a ocorrência do fato gerador, a expressão crédito tributário engloba não só o valor da obrigação como seus conseqüentes, se houverem, como as penalidades traduzidas em multas pecuniárias, que podem ocorrer ou não, bem como os juros que também podem ocorrer ou não. Concluindo então enquanto a expressão tributo se refere somente à obrigação no seu valor original, a expressão crédito tributário alberga todos seus conseqüentes, se houverem.

Assim não há possibilidade de equiparação da expressão "tributo" à expressão "crédito tributário". As teses existentes no âmbito desta CSRF, dão duas soluções para o caso de penalidade aplicada após a sucessão, de acordo com a tese do conhecimento.

1ª TESE – Não há conhecimento das infrações pretéritas – afasta-se a multa.

Se a sucessora não participava da sucedida nem mesmo através de um sócio comum ou de sociedades de um mesmo grupo, a multa de ofício deve ser afastada visto que o legislador quis proteger o adquirente ou sucessor de boa fé, logo deve responder somente pelos tributos e não pelas multas, formalizadas após o evento sucessório, conforme julgados contidos nos acórdãos CSRF/01-04.406 e 04.408.

2ª TESE – Há conhecimento das infrações pretéritas – mantém-se a multa.

Se a sucessora participava da sucedida mesmo que através de um sócio comum, pessoa física ou jurídica, mormente no caso de empresa organizada na forma limitada, ou se trata de sociedade de um mesmo grupo "holding", a multa deve ser mantida visto que o legislador quis proteger somente o adquirente ou sucessor de boa fé, aquele que desconhecia os negócios, as operações realizadas pela sucedida. Interpretação contrária levaria à situação absurda de que uma simples alteração societária, incorporação, cisão ou fusão, poderia se prestar a evitar qualquer penalidade tributária em relação aos negócios da sucedida ainda que tivesse pleno conhecimento das infrações que implicara na aplicação das sanções.

A tese ora exposta foi aprovada por esta Turma através dos acórdãos CSRF/01-05.894, pela 2ª Turma CSRF/02-02.623, pelo 1º CC através do Acórdão 107-07.745 e pelo 2º CC através do Acórdão 203-09.645.

Esta tese também está de acordo com a doutrina dos ilustres tributaristas Natanael Martins e Juliana Nunes dos Santos na obra Responsabilidade Tributária, tendo como coordenadores os Doutores Marcos Vinícius Neder e Maria Rita Ferragut, editora



Dialética, 2007 – folhas 119 a 122, assim lecionam sobre o tema:

“Nesse contexto, a questão que se apresenta é a seguinte: nas hipóteses de absorção de patrimônio de empresa integrante do mesmo grupo econômico da sucedida, estando ambas sujeitas a um controle comum, aplica-se ainda o entendimento da incomunicabilidade da multa aplicada após a sucessão? Na linha do que fora abordado anteriormente, a resposta seria negativa”.

Mas, para enfrentar o tema em busca de uma resposta satisfatória, primeiramente, é preciso discorrer, ainda que brevemente, a respeito da teoria que envolve a personalidade das pessoas jurídicas.

O Direito brasileiro, a exemplo de muitos outros, atribui personalidade jurídica, isto é, capacidade de exercer direitos e assumir obrigações, às pessoas naturais – aos homens – e às reuniões patrimoniais destinadas à consecução de um objeto/finalidade social, denominadas “pessoas jurídicas”. Por se tratarem de verdadeiras ficções jurídicas, na medida em que a personalidade é atribuída não a um “ser humano”, mas sim a um conjunto de bens e finalidades, administrados e controlados por homens, toda disciplina jurídica relacionada às pessoas jurídicas se reduz ao interesse dos homens que a compõem, de modo que o interesse social consignado nos registros da constituição corresponde simplesmente aos interesses dos seus próprios sócios.

Disso se verifica que, no campo de atuação das pessoas jurídicas, as figuras do sujeito e agente estão concentradas em duas pessoas distintas: a primeira na jurídica, que é quem atua na sociedade, e a segunda na pessoa física, que é quem possui o elemento humano “consciência para praticar negócios”. Tem-se, portanto, que, apesar de dotada a pessoa jurídica de autonomia e de personalidade jurídica, os interesses representam, ao final, a vontade das pessoas que a controla.

Analogamente ao acima, deve ser interpretado o binômio grupo de empresas – pessoa jurídica controladora.

Por grupo econômico deve-se entender, em essência, o conjunto de pessoas jurídicas autônomas que, para compartilhar os custos/despesas e maximizar os lucros, optam por se associarem na realização de uma finalidade de interesse comum.

No Brasil, os grupos de sociedades constituem-se mediante convenção, a qual além de definir a quem cabe a função de controlador das demais, obriga a todos os participantes a combinar recursos e esforços para realização dos respectivos objetos.

Contudo, apesar da identidade de cada uma das sociedades integrantes do conglomerado, o fato é que nesses grupos as sociedades controladas perdem parte de sua autonomia de

gestão empresarial, pois é a controladora que toma as decisões de maior relevância. Reflexo mais comum dessa "perda de autonomia" é o sacrifício dos interesses de cada sociedade individualmente considerada em prol do interesse global do grupo.

Disso advém a conclusão de que o grupo econômico constitui, em si mesmo, uma sociedade, já que os três elementos essenciais a toda relação societária, que são (i) contribuição de esforços e recursos; (ii) objeto social; e (iii) participação em resultados, estão presentes.

Em conglomerados empresariais, portanto, é a sociedade controladora que incorpora o centro de direção do grupo e, conseqüentemente, das demais sociedades, que não obstante o controle comum, são dotadas de personalidade e patrimônio distintos.

Sem perder de vista o anteriormente exposto, cabe lembrar que as sociedades controladoras de grupos econômicos são, em última análise, dirigidas por pessoas físicas, muitas vezes as mesmas pessoas que participam da demais empresas da associação.

Tais comentários, na matéria ora analisada, são de relevante importância.

Isso porque, apesar de autônomos os órgãos gerenciais das empresas sucessora e sucedida, fato é que, no contexto do grupo econômico, ambas estão subordinadas às deliberações da pessoa jurídica que as controla. Tal independência, portanto, não passa da pessoa jurídica controladora do grupo, que é quem, por último aprova e decide o destino das referidas empresas. Em outras palavras, apesar de independentes entre si, sucessora e sucedida respondem para uma mesma pessoa jurídica, que as direciona em seus atos negociais.

Conseqüência disso é que, nos casos em que a sucessora e a sucedida encontram-se sob um mesmo controle acionário, os atos praticados por cada uma delas são, em última análise, levados a efeito pela pessoa jurídica que as controla, que não raro é composta pelas mesmas pessoas físicas que participam das empresas envolvidas na reestruturação societária. Desse modo, qualquer conduta dolosa imputável a qualquer uma delas é, em princípio, atribuível à empresa controladora.

Com isso se quer dizer que, na hipótese de a empresa sucedida não cumprir com as suas obrigações tributárias, a punição decorrente dessa atitude pode ser imputada à própria controladora, que é quem, ao final norteia as condutas externadas pela controlada.

Se ambas, sucessora e sucedida, estão sob o mesmo controle acionário, a pessoa jurídica que decide pelo não-adimplemento das obrigações tributárias de uma empresa é a mesma que resolve absorver o seu patrimônio. Isso significaria a reunião, em uma única pessoa jurídica, da sucessora e da sucedida das operações societárias fusão, incorporação e cisão.

Ora, se é verdade que a penalidade não deve passar da pessoa do infrator, e que na sucessão de empresas sujeitas a controle comum as condições de sucessora e sucedida reúnem-se em uma única entidade, que é a pessoa jurídica controladora responde a primeira pelas penalidades decorrentes de infrações praticadas pela última, já que se trata de uma mesma pessoa jurídica.

Saliente se uma interpretação mais restritiva do princípio da individualização da pena poderia levar ao equivocado entendimento de que muito embora submetidas a um mesmo controle, ambas as empresas, sucessora e sucedida, guardam sua identidade e suas características próprias, o que seria suficiente para lhes conferir personalidade jurídica diversa da sua controladora.

Não obstante a aparente correção desse entendimento, não se pode perder de vista o fato de que, apesar de dotadas de personalidade jurídica distintas, as deliberações da sucessora e da sucedida decorrem da vontade da controladora, que tem pleno conhecimento da regularidade ou irregularidade fiscal das suas controladoras.

Em estudo ao art. 132 do CNT, Luciano Amaro defende que, pelo princípio da pessoalidade da pena, associado à redação do caput desse dispositivo, que se vale do termo tributo, as sanções administradoras aplicadas posteriormente à sucessão não são imponíveis ao sucessor.

Por outro lado, Maria Rita Ferragut mostra-se adepta à teoria de que, por força do art. 129 do CNT, que utiliza a expressão crédito tributário para determinar a responsabilidade do sucessor, o art. 132 do CNT comporta a transferência da multa, pois a sanção está abrangida no próprio conceito de tributo.

Talvez a composição dessas duas correntes, analisada sob o ponto de vista do poder de controle nos conglomerados econômicos, leve a uma resposta conciliadora.

Ao inaugurar a seção do CNT que trata da responsabilidade dos sucessores, o art. 129, na qualidade de norma geral, estabelece a responsabilidade do sucessor pelo crédito tributário, e não apenas pelo tributo. As situações específicas de responsabilidade por sucessão estão dispostas logo a seguir, nos arts. 130 a 133.

Apesar de o art. 132 do CNT responsabilizar o sucessor apenas pelos tributos devidos antes da sucessão, pois lhe imputar multas configuraria afronta ao princípio da pessoalidade da pena, não se pode deixar de lado que nos grandes grupos empresariais a autonomia das sociedades incorporadora e incorporada é limitada, uma vez que estão sujeitas ao controle acionário e às determinações de uma mesma empresa e das mesmas pessoas físicas que dela participa.

Disso decorre que, não obstante a correção do pensamento defendido por Luciano Amaro, nos casos de sucessão de empresas que compõem um mesmo conglomerado econômico, o

termo tributo utilizado pelo art. 132 deve ser interpretado como crédito tributário, sem que, com isso, corrompa-se o princípio de que a pena não pode passar da pessoa do infrator.

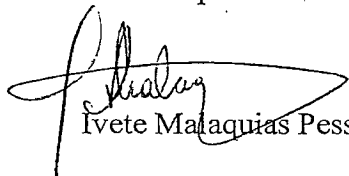
Caso o art. 132 do CNT seja interpretado de maneira isolada e literal inúmeras fraudes poderiam ser cometidas pela pessoa jurídica controladora, que poderia deliberar a realização de operações de fusão, cisão ou incorporação entre as suas controladas como forma de afastar a aplicação de penalidades.

De fato, se, no dizer de Fábio Konder Comparato, “A personalidade jurídica cede passo, na exata medida em que o controle ascende ao primeiro plano da problemática societária e comanda soluções específicas, incompatíveis com o absolutismo da separação patrimonial” e, ainda, de que “Não há dúvida de que o poder de apreciação e decisão sobre a oportunidade e a conveniência do exercício da atividade empresarial, em cada situação conjuntural, cabe ao titular do poder de controle, e só a ele. Trata-se de prerrogativa inerente ao seu direito de comandar, que não pode deixar de ser desconhecida..,” parece-nos que, realmente, a aplicação isolada do art. 132 do CNT, de molde a se pretender afastar a aplicação de penalidade em operações de reestruturação societárias verificadas dentro de um mesmo grupo societário, lavradas após o ato societário, deitaria por terra os princípios que moldam a imposição de penalidades em matéria tributária, bem como o art. 129 do CNT, que determina que os sucessores são responsáveis não apenas pelos tributos mas, sim pelos créditos tributários dos sucedidos, constituídos ou não.

Ressalte-se, mais uma vez, que a assunção da multa imposta à sucessora após a sucessão não afronta o art. 5º, XLV, da CF/88, base constitucional do princípio da individualização da pena, pois nesse caso a pessoalidade da sanção estaria relacionada à pessoa jurídica controladora e às pessoas físicas que dela participa, a quem se imputa, em última análise, a culpabilidade da conduta delituosa.”

A 2ª tese é semelhante ao caso em exame. Há ligação entre os sócios como se vê do Protocolo de Justificativa de Incorporação de Sociedades, fls.110 e 111, onde os Srs. Renato de Rezende Barbosa, Maria Angélica Dias de Rezende Barbosa, Roberto de Rezende Barbosa, Renato Eugênio de Rezende Barbosa, Eugênio de Rezende Barbosa Sobrinho, são acionistas comuns tanto da firma incorporada como da Incorporadora.

Nesta ordem de juízos, DOU provimento ao recurso interposto pela Fazenda interposto. Para atender o devido processo legal e evitar supressão de instância, retornem os autos à Câmara de origem, ou àquela que a sucedeu, para o exame das demais questões tratadas no recurso voluntário interposto.



Ivete Malaquias Pessoa Monteiro - Relatora